



TITLE:

我國の地方税を論ず

AUTHOR(S):

小川, 郷太郎

CITATION:

小川, 郷太郎. 我國の地方税を論ず. 經濟論叢 1921, 13(3): 345-375

ISSUE DATE:

1921-09-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/127822>

RIGHT:

京都市帝國大學經濟學會 經濟論叢

第三十卷 第三號

大正十年九月一日發行

論叢

給付能力原則の適用

法學博士 神戸 正雄

農業勞働問題

法學博士 河田 嗣郎

中世都市の發達

文學博士 三浦 周行

時論

我國の地方税を論ず

法學博士 小川 郷太郎

說苑

八時間勞働制の沿革

法學博士 山本 美越乃

小學教育費の研究

經濟學士 小山田 小七

井リヤム・タムスンの分配論

經濟學士 堀 經夫

雜錄

住居統計概説

法學博士 財部 靜治

伯林に於ける乳兒死亡率

法學士 汐見 三郎

戰後英吉利の經濟狀態

法學士 小島 昌太郎

日英米の海軍協定

法學士 小島 昌太郎

我國の地方税を論ず

小川 郷太郎

第一 緒言

我國の地方財政は、經費に於て年々膨脹して已まぬが、收入に於て歳々窮迫を告げんとしてゐる。經費の膨脹は時世の要求で到底之を阻止することが出來ぬ。そこで收入の中軸である地方税を改めて、多くの收入を齎らす様にせねばならぬ。加之、我國の地方税制度は錯雜混亂を極めてゐるから遅かれ早かれ根本的に之を整理せねばならぬのである。

頃日財政經濟調査會に於ては、税制整理の調査を進め、其特別小委員會に於て地方税整理の案を立てたといふことである。其整理案に就ては大に論究せねばならぬが、之に先て、現行地方税制度は如何様に組み立てられてゐるか、又何處に缺點があるかを詳にせねばならぬ。本論文は之を研究せんとするものである、地方税制整理案に關する論評は之を次號に譲らうと思ふ。

第二 我國地方税制度の概要

地方税といふは、地方自治團體の租税を指す。我國の地方自治團體には、道府縣、郡、市町村の三級があるから、地方税も自ら道府縣税、郡税、市町村税の三種に分たれる様に思はれるが、實はさうでない。蓋し郡制は遠からずして廢せられるから、郡は自治團體として消滅するのみならず、從來とても、獨立の税を有して居らなかつた。郡費は主として之を市町村に分賦する外、府縣の補助金其他寄附金に依て之を支辨して居つたからである。故に地方税といへば、道府縣税、市町村税の二に歸するのである。

我國現今の地方税は、附加税と特別税とに依て組み立てられてゐる。併し其内容は、道府縣税と市町村税とに依て多少異なる所がある。そこで道府縣税と市町村税を別々に觀察せねばならぬ。

一 道府縣税

一、道府縣税としての附加税は直接國税に附加するものである。茲に謂ふ直接國税とは、所得税、地租、營業税、鑛業税、砂鑛區税、賣藥營業税、取引所營業税を指す。從て道府縣税たる附加税は、所得税附加税、地租附加税、營業税附加税、鑛業税附加税、砂鑛區税附加税、賣藥營業税附加税、取引所營業税附加税となるのである。所で鑛業税、砂鑛區税、賣藥營業税、取引所營業税は

1) 水利土功組合は姑く之を描く

一般營業税に對する特殊營業税と看做することが出来る。從て國稅附加税は大體、所得稅、地租、營業税の三種の國稅に附加するものであると見て差支ない。

二、道府縣の特別税は、地方稅規則(明治十三年太政官布告第十六號)及府縣稅家屋稅に關する勅令(明治三十二年勅令第二七六號)

に依つて定められ、其種目は營業稅、雜種稅、戸數割、家屋稅の四つとなつてゐる。北海道には尙段別割水產稅がある。

1) 營業稅は國稅としての營業稅と並び立つてゐるものである。併し國稅と府縣稅の競合は之を避くべきであるから、國稅としての營業稅の課せられざる範圍に於て府縣營業稅が存立するものといはねばならぬ。從て府縣營業稅は國稅を課せられざる商業工業に課する稅であると謂ふことが出来る。(明治十三年太政官布告第十七號營業稅雜種稅の種類に關する件第一條)

2) 雜種稅は種々雜多の稅を包括してゐるものである。明治十三年太政官布告第十七號地方稅中營業稅、雜種稅の種類に關する件に於ては、二十七種が認められ、更に内務大藏兩大臣の許可を得て八十七種の稅が設けられた。故に雜種稅は百十四種の稅を包容するものである。

3) 戸數割は、地方稅規則に依つて認められた府縣稅であるが、其稅の主體、客體、課稅標準、稅率等に關し何等定むる所がないが爲め、各府縣の定むる所は區々になつてゐる。併し何れの府縣に於ても戸數割は沿革上よりして、一戸を構ふる者に課することとなつてゐる。

4) 家屋税は府縣稅家屋稅に關する勅令(明治三十二年勅令第二七六號)に依て認められたものであるが、其勅令は單に府縣知事が府縣會の議決を経て其府縣の全部若くは一部の地に於ける家屋に對し家屋稅を賦課することが出來るといふことを定むるに止まり、其課稅方法に至つては毫も規定する所がない。そこで賦課方法は全く各府縣の自由に定むる所となつてゐる。之を實際に徴するに府縣で直接に稅するものがあり、又市町村に配賦するものがある。而して其課稅標準とする所は、或は家屋の價格なるがあり、賃賃價格なるがあり、或は家屋の坪數、構造、用途、敷地の地位等であるのがある。此課稅標準の區々なるが爲めに、統一的の稅とはならない。現に府縣稅家屋稅として課せられてゐるものは二十五市七十二町六十村に過ぎない。以て家屋稅が比較的未だ發達してゐないことを察知すべきである。

5) 段別割は、土地の反別を課稅標準として課する稅である。地價を課稅標準として課せないから形式の上より見て、地租附加稅といへない、特別稅といはねばならぬ。併し乍ら其實質の上より見れば、土地に課せられる稅であつて、一種の地租と見るべきものであるから、地租附加稅と同じことに歸するのである。此稅は北海道のみに存して他の府縣になく、却て市町村に於て之を存するものがある。そこで府縣稅といはんよりは市町村稅として取扱はるゝことになるのである。

水產稅は、漁業其他水產業に稅するものである。是れ亦北海道のみに存して、他の府縣に無い。

北海道は漁業の名地であるから、此特別税も自然に起つて来る。他の府縣に於ても漁業が全くないではない、従て水産税も出て来る譯であるが、それは雜種税の中に隠れてゐるのである。

二 市町村税

市町村税も府縣税と同様に附加税との二より成り立つてゐる。

一、市町村の附加税は、直接國税に附加し併せて又道府縣税たる特別税に附加するものである。直接國税附加税は、所得税、地租、營業税、鑛業税、取引所營業税、賣藥營業税等に附加するものである。道府縣特別税附加税は、道府縣營業税、雜種税、戸數割、家屋税等に附加するものである。

二、市區の特別税としては、家屋税、不動産移轉税、反別割、觀覽税、遊興税、坪數割其他十二種がある。町村の特別税としては、反別割、家屋税、戸別割、家屋税、不動産移轉税、遊興税、所得税外三十六種がある。

(1) 家屋税は府縣の家屋税の行はれてゐない所で、市町村の特別税として認められる。

(2) 不動産移轉税は、一の流通税である、市區に於ては土地や家屋が屢々賣買せられるのであるから、其賣買に際し所有權の移轉するのを捕へて税するのである。市區若くは其近郊に於て、土地熱が高まるときは、此種の税は土地價格の昂騰に對しても課することが出来る。所謂土地價格差増税に進んで行くのである。

(3) 段別割は、北海道に存する税として、前既に述べた。茲には市町村の税として之を見るのである。形式上、特別税で、實質上、附加税であること前に述べた通りである。

(4) 遊興税は遊興の事實に課する税である、故に一種の奢侈税として之を視ねばならぬ。

(5) 戸別割は、戸を構ふる者に課する税である、故に戸數割と同じ性質を有するものとなる。府縣

税に於て戸數割といひ、市町村税に於て戸別割といふに過ぎぬ。併し戸數割は市町村に配賦し市町村が賦課するを例とするから、市町村は戸數割を賦課するに際し、同一の租税主體に對し、同一の課税標準に依つて、戸數割に附加して課することが出来る。此くの如くして課したる税は、

戸數割附加税といふのが正確である。多くの府縣に於ては、此名を取つて居るが。所に依つては戸數割附加税の名を取らないで、戸別割といふ特別税を立ててゐるものもある。

(市にては東京、前橋、宇都宮、福井、岡山、廣島の中には、戸別割を以て家屋に税するものとしてゐるものもある様である。)

第三 收入の上より見たる地方税制度の組織分子

前に論じたる所に依り、地方税制度は附加税と特別税より成れること、府縣税は所得税地租營業税等の附加税と營業税雜種税戸數割家屋税等の特別税より成り立てること、市町村税は國税の附加税と府縣税の附加税と家屋税不動産移轉税段別割戸別割等の特別税より成り立てることを明に

村	其他の特別税			
税	夫役現品換算額	1,100,000	1,100,000	1,100,000
租	租税收入總計	1,100,000	1,100,000	1,100,000

右の表の中に於て、營業税に關しては、國稅附加税と府縣稅及府縣稅附加税とに分け、更に鐵業稅附加税、砂鑛區稅附加税、賣藥營業稅附加税、取引所營業稅附加税を別にして計算したが、是等は皆營業稅に外ならぬから、之を合算して見ると。三六、〇三〇、七八〇圓となり、所得稅附加税の額に似たり寄つたりのものとなる。又地租に就ても、地租附加税の外に段別割がある、之を加算すると、八〇、〇八二、〇一七圓となる。是に至つて余は地方稅たる地租營業稅を國稅たる地租營業稅に比較して見ねばならぬ。營業稅に就ていへば、國稅は四三、二七七、二九四圓であるのに、地方稅は三六、〇三〇、七八〇圓である、地方稅たる營業稅は國稅たる營業稅に肉薄して居ると謂はねばならぬ。地租に就ていへば、國稅は七三、七二〇六、四九四圓であるのに、地方稅は八〇、〇八二〇、一七圓である。地方稅たる地租は正に國稅たる地租を超過してゐるのである。大正十年度の豫算に依ると更に甚しきものがある。市町村稅はまだ明でないから姑く措き、府縣稅としての地租を見るに、附加稅七三、五六二、四九〇圓、段別割七七八、三六圓、計七四、三四〇、五二六圓の多きに達してゐる。²⁾然るに國稅たる地租は七三、九八五、三二五圓に過ぎぬ。府縣稅たる地租だけで、既に國稅たる地租を凌駕してゐるのである。

1) 道府縣稅の中より市町村分賦額を除く、重複するからである。
 2) 内務省地方局、大正十年年度道府縣藏入藏出豫算、2頁

此の如く述べて來ると、我國民の納付する地租や營業稅の全體から見て、約其半が國庫に行き、其半が地方團體に行くことを斷言することが出来る。處で、地租や營業稅は人の以て收益稅制度の骨子とするものである、而して地租や營業稅が國稅として彼が如き收入を齎らすからとて、我國の直接稅制度の半面は收益稅制度であるといふのである。果して然らば、同じ筆法を以て、地方稅制度の半面は收益稅制度であるといふても差支ない。稅制整理論の喧しくなるに連れ、論者或は地租營業稅の委讓を以て地方團體に新しく收益稅を移植するが如く論じ立てるものではない、が、焉ぞ知らん、收益稅は既に今日の地方稅制度の中に、十分に培はれてゐるのである。

こは事實を事實として語るのみである、併し附加稅制度として本稅の壘を摩する様のものがあるが可いか、惡るいか、そは自ら別個の問題を爲し、附加稅制限の議論となつて來る、そこで余は進んで、附加稅制限の現狀を詳にせねばならぬ、後段に之を研究することとする。

以上論じた所は國稅の附加稅であるが、眼を轉じて特別稅を見るに、更に重大なる意義を持つてゐるのである。

今前に掲げたる表に依て、地方稅收入の目ばしきもののみを拾つて見ると。戸數割及附加稅は二億千餘萬圓、地租附加稅八千餘萬圓、雜種稅附加稅約四千五百萬圓、所得稅附加稅と營業稅及

附加税とは各三千六百餘萬圓である。而して地方税の總額は四億五千餘萬圓であるから、戸數割及附加税は、其四割七分弱を、地租附加税は、其一割九分弱を、雜種税は、其一割を、所得税附加税と營業税及其附加税とは、各八分を占めてゐることになるのである、そこで地方税制度を組織する大黒柱としては、地租附加税、營業税附加税、所得税附加税の外に、戸數割及附加税、雜種税及附加税の存することを認めねばならぬ、否、地方税制度の中軸を爲すものは、戸數割及附加税で、地租附加税、營業税及附加税、所得税附加税は、雜種税及附加税と共に之を補つてゐるものと見るのが更に正確であるやうである。

一體税制は之を組織する大黒柱となるべき税の如何に依て其特色を具ふことになるものである。我地方税制度を組織する大黒柱は前述べたる所に依つて、收益税所得税雜種税戸數割であることが判つた。其收益税と所得税と結んでゐる所は、國税の直接税體系が其儘地方税制度の中に喰ひ入つたものと見て可い。處で、それが戸數割や雜種税に結び付けられては、其特色を變じて來ねばならぬ。そこで戸數割や雜種税が如何なる性質を有する税であるかを明にせねばならぬ、之を明にせないと、我地方税制度の全體が不透明のものとなつて來るからである。

以上論じたる所に依り、之より附加税と其制限、雜種税戸數割の本質を研究して見やうと思ふ。雜種税を研究せんとせば、之に關聯して、府縣の特別税たる營業税をも調べて見ねばならぬ。

第四 國稅附加税と其制限

余は前段の研究に依り、地租附加税や營業稅附加税は、本稅たる國稅を凌駕し、或は之に肉薄してゐることを明にした。さうなると、一體、附加税として、さう課税して可いものであるかといふ疑問が起つて來る。

思ふに、國稅を起し其稅率を定むるに際しては、國民の擔稅力に鑒み其堪へ得る範圍内で稅することを條件とせねばならぬ。從て附加税を課することを許すとしても、それは其一小部分を占むるに過ぎないものとせねばならぬ。若し幾らでも附加税を課して可いこととせば附加税は本稅を冒すこととなり、本稅で稅率を定めた趣旨が没却せられ、人民は其負擔に堪へないことにならう。是が故に附加税には、自ら制限を設けねばならぬ。

我國の法律に於ても、地方稅の附加税には制限を設けてゐる。之を説明するには、道府縣稅と市町村稅とを區別するが便宜である。

一、道府縣稅としての附加税の制限に就ては、所得稅、地租、營業稅の附加税制限と、鑛業稅、砂鐵區稅、賣藥營業稅、取引所營業稅の附加税制限とを區別して見ることとする。

(1) 所得稅、地租、營業稅の附加税に關しては、地方稅制限に關する法（明治四十一年法律第三十七號、大正九年法律第二十七號改正）

に依つて、制限率が定められてゐる。それに従ふと左の如くである。(同法一條、二條、三條参照、地租に關しては沖繩縣は市町村と同じ)

(制限率に從ふ)

税 種		本税に對する附加最高率	
所得 税		現 行 率	舊 率 (明治四十四年三月乃至大正九年八月)
地 租	(1) 附加税のみを課するとき	百分の三、六	百分の四
	(2) 段別割のみを課するとき	百分の三十四	百分の十三
	(3) 附加税段別割を並課するとき	百分の八十三	百分の三十二
營業 税		每地目平均金一圓	金 四 十 錢
		兩者を併せて(1)の制限内にあること。	
		百分の二十九	百分の十一

此率は一應の制限率であるが、特別の必要ある場合に於ては、内務大藏兩大臣の許可を得て之を超過して其百分の十二以内に於て課税することが出来る。(同法第五條一項)これは第二の制限であるが、

尙舊債の元利償還、非常災害に因る復舊工事、水利及傳染病豫防の爲め費用を要するときは、特に内務大藏兩大臣の許可を受け、此第二の制限を超過して課税することが出来る(同法第二條第二項)

此の如く制限外課税を許すときは、附加税は次第に多きを加ふることとなり、田畑地租附加税の如き、本來の制限率が百分の八十三であるから、第二の制限外課税を許すときは、忽ちに本税に匹敵するものとなつて來るであらう。

之を實際に徴するに、今日の府縣は何れも所得税地租營業税の附加税に就ては、制限外課税を

なさないものなき有様である。

今最近三年の豫算に就て、全國の平均課率を見るに左の如くである。

(本税一圓に付き附加税の額)

	宅地租附加税	其他土地地租附加税	營業稅附加税	所得稅附加税
大正八年	五元	八元	二〇元	一二元
大正九年	五元	八元	二〇元	一二元
大正十年	五元	八元	二〇元	一二元

大正八年度は追加課率を加算し、大正九年度十年度は當初豫算に依る。

此表で見れば、附加税は年々増加して行くのを知るのである。大正九年度十年度も追加豫算に於て尙上表の率に追加することゝならう。大正十年度の豫算に依るも、田畑地租の如きは、既に十一割四分の附加税を課することになつてゐる。附加税が本税を凌ぐことも亦甚しと謂はねばならぬ。

2) 鐵業税、砂鑛區税、取引所營業税、賣藥營業税の附加税に就ても亦一定の制限がある、併し其制限率は大體に低い、又如何なる場合に於ても制限外の課税をなすことが許されてゐない。而して其制限率は左の如くである。

(明治三十八年法律第四十五號鐵業法第八十八條、明治四十三年法律第九號砂鑛區稅法第三條、大正三年法律第二十三號取引所稅法第二十二條、明治三十八年法律

第七十一號賣藥稅法第一條の六第一項)

種	本税に對する附加最高率
鐵業	百分の十
砂鑛區税	百分の三
取引所營業税	百分の七
賣藥營業税	百分の七

時論 我國の地方税を論ず

砂 鎭 區 税	百分の十
取引所營業稅附加稅	百分の十
賣藥營業稅附加稅	百分の三

之を實際に徴するに、各府縣共に最高率を課してゐる。

二、市町村税としての附加税の制限に就ても、府縣税としての附加税制限と同様の區別をするが便利である。

1) 所得税地租營業税の附加税に關しては、前に述べた地方税制限に關する法律(明治四十一年法律第三十七號)に依て制限率が定められてゐる、それに従ふと左の如くである。

(附加税の制限と同じ)

税 種	本税に對する附加最高率	
	現 行 率	舊 率
所 得 税	百分の十四	百分の十五
	百分の二十八	百分の九
	百分の六十六	百分の二十一
	每地目平均金一圓	金四十錢
地 租	兩者を併せて(1)の制限内に在ること。	
	百分の四十七	百分の十五
營 業 税		

府縣費が市町村に分賦せられたる場合に於ては、市町村税は以上の制限を超えることが出来る。

即ち府縣費の全部を市に分賦したるときは、其分賦金額以内に限り、市は府縣税制限に達する迄課税することが出来る、又府縣費の一部を市町村に分賦したるときは、其分賦金額内に限り市町村附加制限を超えて課税することが出来る。(同法四條)

尙此外、特別の必要ある場合に第一の制限外に課税をなし得ること、并に舊債の元利償還、非常災害に因る復舊工事、水利及傳染病豫防の爲め費用を要する場合に、第二の制限外に課税をなし得ることは、府縣税附加制限と異なる所がない。(同法五條)

右述べたる市町村税の制限は、府縣税の制限に比すると、所得税營業税に於て、高く、地租に於て低い、併し地租と雖ども、田畑地租に於ては、第一制限が既に本税の三分二であるから、第二制限を超ゆるものに至つては、餘程の高率とならう。營業税の如きは第一制限が本税の約半ばに達せんとしてゐるのであるから、制限外課税を許す場合には、又非常に高いものとなるべきである。

之を實際に徴するに、全國の平均課率は左の如くになつてゐる。(本税一圓に付き附加税の額)

市				町				村			
區											
宅地々租	其他土地々租	營業税	所得税	宅地々租	其他土地々租	營業税	所得税	宅地々租	其他土地々租	營業税	所得税
大正七年 二三	三四	二〇三	二六	101	三五	150	四八	101	三五	150	四八
同 八年 二五	三五	二〇七	二四	141	四〇	150	四八	141	四〇	150	四八
同 九年 二五	四〇	二〇七	二四	141	四〇	150	四八	141	四〇	150	四八

各年當初豫算に依る、但し大正七年度町村附加税率は追加更正を含む、大正八年の町村附加税は最高最低を示す。

此表で觀ると、市町村の附加税は大體制限率内に在ると云ふことが出来るが、併し乍ら、年々著しく進み來れることを忘れてはならぬ。加之大正九年に於ても、年度半より其制限率は大に擴張せられたのである。そは吏員教員等に對し増俸せられた結果である。故に大正九年度に於ても追加豫算を加算すると、制限率を超えたるものも少くあるまい。要之市町村に於ても、制限率を超えんとするの傾向が表はれて來たのである。

(2) 鐵業税、砂鑛區税、取引所營業税に就ては、市町村税の制限は全く府縣税の制限と異なる所がない。(鐵業法第八十八條、砂鑛區税法第三條、取引所税法第十二條)獨り賣藥營業税に關して、府縣税の制限が百分の三以内なるに

反して、市町村税の制限は百分の五以内となつてゐる(賣藥營業税法第一條の六第二項)。而して是等の附加税の實際賦課率は制限率と同じ様になつてゐる。

以上論ずる所に依て之を觀ると、鐵業税、砂鑛區税、賣藥營業税、取引所營業税の附加税に關する制限は、十分に意義を有してゐるが、所得税、地租、營業税の附加税制限は殆ど無意義である、殊に道府縣税の場合に於て、さうである。蓋し何れの府縣に於ても制限外課税をせないものはないといふに至つては、法の制限は空文に屬するからである。併し乍ら余輩は何が故に法の制限を空文に歸せしめたかといふことを考へて見ねばならぬ。余輩は之に答へて、それは地方財政

の必要であると曰ひたい。地方財政の必要は、加税を本税に匹敵するものとしたのである、地方財政の必要は尙愈々進んで行くから、附税は本税の十五割となり、二十割とならぬとも限らぬ。今地租營業税に對して増徴を行ふこと出来ないものと假定し、其附加税が本税の十五割に達するときは、國家は自ら此兩税の半を割かねばなるまい、又其附加税の二十割に達するときは、國家は此兩税を割いて、之を地方團體に譲らねばなるまい。論者頻りに地租營業税の委譲の可否を説く様であるが、我國の財政の實際は地租營業税の委譲に向て歩みつゝあるものである。不幸にして地方税制の整理が出来ないとしても、地方財政の行詰りは、次第に附加税の制限外課税を多くして、地租營業税の地方委譲を事實の上に實現するであらう。

第五 府縣營業税の分折

府縣營業税は、前既に述べた通り、國税たる營業税の課せられざる範圍に於て課せらるべき税である。所で、國税たる營業税は、物品販賣業、銀行業、保險業、無盡業、金錢貸付業、物品貸付業、製造業、運送業、倉庫業、運送業、棧橋業、船舶碇繫場業、貨物陸揚場業、鐵道業、請負業、印刷業、出版業、寫真業、席貸業、旅人宿業、料理店業、周旋業、代理業、仲立業、問屋業、信託業の二十六種の營業（營業税法一條）に課することゝなつてゐる。茲に物品販賣業、金錢貸付業、物

品貸付業といふは一定の店舗其他の營業場を設けて業を營むものであり、製造業といふは一定の製造場を設けて職工勞役者を使用して製造するものである。故に一定の店舗其他の營業場に依らないで、物品の販賣をなし、金錢若くは物品の貸付をなし、又は製造をなすものあらは、府縣は之に營業税を税することが出来る。又物品販賣業に於て、一箇年の賣上金高貳千圓未滿の者、金錢貸付業及び物品貸付業に於て、運轉資本金額千圓未滿の者、製造業に於て、資本金額千圓未滿の者、又は職工勞働者を通して三人以上を使用せざる者、運送業印刷業出版業寫眞業に於て、從業者二人以上を使用せざる者、請負業に於て、請負金額一箇年二千圓未滿の者、席貸業に於て、建物賃賃價格百圓未滿の者、旅人宿業料理業に於て、從業者三人以上を使用せざる者、周旋業、代理業、仲立業、問屋業、信託業に於て、一箇年報償金額貳百圓未滿の者には、國税たる營業を課せない。(營業税法第二條三項、第三條二項、第四條三項、第五條の一、第七條、第八條、第九條、第十條の二、二)故に是等の限界以下の營業に對して府縣は營業税を課することが出来る。此くして前に列舉したる廿六種の營業も亦道府縣の營業税となるのである。

以上は府縣營業税の消極的限界であるが、法は府縣税としての營業税を課すべき範圍を、積極的に定めて、商業工業であるとしてゐる。(地方税中營業税雜種税の種類に關する太政官布告第一條)。大正十年度の實際を見るに商業税として六十六種、工業税として、三十九種がある。前掲の廿六種の營業税の外に於て課せらるべき營業税を分類すれば左の如くである。(括弧内の數字は其税の行はれてゐる道府縣の数を)

一、商業税(特殊の販賣業税と見得らるるもの——牛馬業(三〇)、行商(一八)、蘭系類賣買業(七)、買出業(三)、監商(一)、賣藥行商業(五)、賣藥請賣業(二)、露店(二)、古物商(二)、桑葉賣買業(一)、材木商(一)、等多くは一定の店舗又は營業所に於て業を營まざるものに關係してゐる。

(2) 製造し且つ販賣する所の營業に準すべきもの——木炭製造業(一)、牛乳搾取業(一)

(3) 銀行業、金貸付業に準すべきもの——質屋業(七)、両替業(一三)、爲替業(一)

(4) 物品貸付業に準すべきもの——家屋貸業(二)、損料貸業(一)、場所貸業(一)、耕馬貸付業(一)

(5) 運送業に關聯してゐるもの——仲仕業(一)、聲業(一)、乗合船業(一)、渡船業(二)、船客荷物取扱業(一)、自動車業(二)

人力車輕揚業(二)、飛脚業(一)

(6) 旅人宿業に準すべきもの——木賃宿業(二二)、下宿屋業(一四)、鎮泉宿業(二)、溫泉宿舍業(一)、牛馬宿業(二三)、荷宿業(一)

(7) 雇貸業に近きもの——藝妓假屋業(三三)、休茶屋業(一)

(8) 周旋業に近きもの——案内業(一)、信用告知業(一)

(9) 代理業に似て非なるもの——代書業(三)

(10) 各課目に分別することの出来ないもの——商業税(九)、諸商税(九)

二、工業税(職業税若くは勞賃税と見るべきもの——職工(四〇)、漆器職(一)、日雇業(一)、手傳業(一))

(3) 纖維工業にして、家庭的に營まれるものに對する税——染物業(二三)、生絲製造(三)、賃機械織業(一)、賃機械織業(二)、賃繰糸業(二)、織物仕立屋業(一)、洋服裁縫業(三)、機械綿打業(二)、繰糸業(一)、綢緞織業(一)

糸業(二)、織物仕立屋業(一)、洋服裁縫業(三)、機械綿打業(二)、繰糸業(一)、綢緞織業(一)

(3) 小規模の窯業に税するもの——炭燒業(三)、瓦燒業(二)、石灰燒(二)、煉瓦燒(一)、陶磁器燒(二)

(4) 其他の雜種小工業に税するもの——塗物業(一)、製材業(二)、柚業(一)、機械精緻精粉製材業(一)、穀物精白搗碎業(四)

時論 我國の地方税を論ず

紙漉業(三)紋蠟油業(一)、度量衡製造業(三)、水車業(二)、路鐵工業(一)、鐵工業(一)、修繕業(一)、洗濯業(一)
(5) 各科目に分別することの出来ないもの——工業税(七)、諸工業税(一)、

以上論ずる所に依て之を觀れば、道府縣營業税は、國家の營業税と大體に性質を同うするものといふことが出来る。唯府縣税を課すべき營業は、國税を課すべき營業よりも規模の小さい商業であるといふ相違がある許りである。而して府縣營業税が、小商工業をみざるの餘り、資力の最も乏しき者迄を捕へ終には職業税若くは勞賃税とも見るべき税を課するに至つた、是れは確かに國家の營業税に見ざるものであつて、一の例外と看做さねばならぬ。尙前に述べた運送業に關聯してゐるもの、旅人宿業に準すべきもの、周旋業に近きもの、并に露店、休茶屋業、損料貸業等に税するは多く之に準すべきものである。是等は皆反社會的租税と謂はねばならぬ。又之を收入の上より見るも、職工税の外は極めて少額の收入を齎らすに過ぎぬ。今試みに大正十年度の豫算に依て此種の營業税の收入を示せば左の如し。¹⁾

業 名		收 入
日 備 業	一四	門
手 傳 業	三六	門
漆 器 職 業	二六	門
仲 仕 業	一〇	門
飛 脚 業	五〇	門
舟 業	五〇	門
業 名		收 入
乘 合 船 業	一五	門
渡 船 業	五〇	門
船客荷物取扱業	五〇	門
人力車帳場業	三六	門
自 働 車 業	一七	門
木 賃 宿 業	九二	門

下宿屋業	五、四七	案内業	二、九
鐵泉宿業	九、五三	信用告知業	三
溫泉宿舍業	八、二一	休茶屋業	六
牛馬宿業	六、四四	露店業	二、九六
荷宿業	二、三八	損料貸業	二、四

如何に貧弱なる收入であるかを見よ、此の如きものは之を廢するも、少くとも財政上の見地より之に反對することは出来ないであらう。

府縣營業稅に於て最も重視すべきは、最も多くの收入を生ずるものである。此見地に立て大正十年度の豫算を檢するに左の如きものがある。

課目	稅額	道府縣數
物品販賣業稅	三、五七、九五	元
藝妓置屋業稅	一、八五、八八	三
職工稅	一、〇五、〇八	四
製造業稅	六、八、九八	五
牛馬稅	一、二〇、二八	一〇
計		二、一三、一四
課目	稅額	道府縣數
旅人宿業稅	一、〇、二八	八
運送業稅	二、二、八一	八
行商稅	二、二、七	八
請負業稅	一、〇、二八	五

道府縣營業稅の收入總額は九、四一九、〇七〇圓である、故に以上九種の營業稅は其四分三を占めて居るといへる。其中でも物品販賣業稅、藝妓置屋業稅、職工稅、製造業稅が中軸をなしてゐる。其四稅の收入は六四、三三五、五三四圓となり、總體の約七割となる。故に道府縣營業稅の骨子は此四稅に在りといふことが出来る。そこで此四稅に就て特に研究して見ねばならぬ。

(1) 物品販賣業税は物品販賣の商業に課するものであるが、前掲の収入中には純然たる物品販賣業税でないもの迄も含まれてゐる。

物品販賣業税の課税標準は府縣に依つて一様ではないが、賣上金額を以て之に充つるものが最も多い、或は従業者の數を以て之に配するがあり、或は營業場を以て之に配するがあり。或は建物賃賃價格のみを標準とするがあり、或は収入金を標準とするがあり、一戸を標準とするものもある、何れにせよ、收益を推定する標準に依らんとするものである、國家の物品販賣業税と其精神を同うするものといふことが出来る。

(2) 藝妓置屋業税は藝妓置屋業を営む者に課する税である。其課税標準は收益を以て之に充つるものもあるが、三十三府縣の中、十八府縣迄は藝妓又は酌婦の類を以て之に充てゝゐる。是れ一種の外形標準に過ぎないけれども、亦收益を推定する目標といふことが出来る。國家の營業税と同じ型に這入つてゐると謂ふことが出来る。

(3) 製造業税は、製造業を営む者に課する税である。其課税標準とする所のものを見るに、収入金に求むるものが最も多い。收益税の性質を最も能く表はしたものである。其外、或は資金、或は營業場、建物賃賃價格、従業者の數等種々の標準を求むるものがある、國家の製造營業税と全く同一ではないけれども、同じ型に這入つてゐると謂ふことが出来る。

(4) 職工税は職工に税するものである。其職工とは何を指すかといふに、府縣の定むる所で自ら異らうが、多くは製造業印刷業寫眞業等に對して職工といふ業目を分つて課するのであるから、道具を使ふて働く者を指すものと見るべきである。例へば大工左官の如くである。若し機械工場に於て勞働する職工に課するものであるとせば、其税は勞賃税に外ならぬので、營業税とは全く異つたものとなる。道具を以て働く者に税とせば、そは一の職業を持つてゐるものであつて、必ずしも雇はれたものと限らぬ。此の如き職工に課するは職業税の性質を帶びて來るのである。職業は、多少の資本を伴ふては居らうが、其收入を得る所以の主因は、勤勞にあつて、資本でない、營業税は資本を基本として業を營む者を税するのが趣旨である、故に職工税は普通の他の營業税と少しく色彩を異にしてゐるものと謂はねばならぬ。

以上論する所に依て之を見れば、府縣營業税は大體に於て國家の營業税と其本質を同うするものである。營業税を地方團體に移すと聞いて驚く人に對しては目を開て現今の地方團體が既に固有の營業税を有すること見よと警告せねばならぬ、併し之と同時に府縣營業税の中には反社會政策的のものも存することを忘れてはならぬ、是れ府縣營業税の改正を要する所である。

第六 雜種税の分析

雜種税は既に述べたる通り、百十四種の税を含むものであるが、明治十三年太政官布告(第十號)に依つて定められたる二十七種の税と内務大藏兩大臣の許可を受けて設けられたる八十七種の税とを區別して觀察せねばならぬ。

先づ太政官布告に依つて定められたる二十七種の税を學理上より分類して見ると、左の如くである。
(括弧はその行はれてゐる道府縣の數を示す、其數の極て少きものは府縣名を記して置く)

(1) 娛樂税の性質を帶び同時に營業税の形を有するもの、

(a) 飲食税——料理店税(四七)、飲食店税(四二)、此税は反面より見れば、營業税の料理店業税に近いものとなる。

(b) 娛樂場税——待合茶屋税(二六)、遊船宿税(九)、芝居茶屋税(一八)、遊覽所税(三九)、遊技場(玉樂、大弓、楊弓、射的吹矢類)税(四六)、人寄席税(三二)、是等の税も亦娛樂場經營者に課するのであるから一の營業税とも見られる。

(c) 演藝税——演劇税(四二)、興行税(三九)、是れ亦一種の營業税と見ることが出来る。

(a) 藝人税——遊藝師匠税(四四)、遊藝稼人税(四四)、相撲税(四二)、俳優税(四四)、習間税(二五)、藝妓税(四二)、此種の税は、一の職業税若くは勞賃税とも見ることが出来る。

(2) 使用税の性質を有するもの並に使用税と營業税との性質を併せ有するもの——船税(四七)、車税(四七)、水車税(三三)、乗馬税(奈良、山梨、山形)——此中、乗馬税や馬車税や遊船税は、一の使用税であつて、奢侈税と見られる。水車税や、

他の車税(人力車、荷積馬車、荷積大七八車、荷積中小車、荷積牛車に課する税)や、他の船税(艀船、川船、五十石未満海船に課する税)は營利的に使用する者に税するものであるから、一種の營業税と謂はねばならぬ。

(3) 水産税の性質を帶ぶるもの——漁業税(四五)、採藻税(二三)

(4) 特殊營業税の性質を帶ぶるもの——湯屋税(四七)、理髮人税(四七)、傭人受宿税(奈良、愛知、高知)市場税(四二)、屠畜

(5) 間接消費税の性質を帯ぶるもの——屠宰税(三九)。此税は畜類屠殺の頭数を捕へ或は屠殺の時を捕へて課するから、間接消費税となる、蓋し其税額は畜類の實質に従て轉嫁するからである。

以上述べたる所に依て之を觀れば、眞に雜種税の名に背かず、種々の税を包容してゐるが、大體に營業税と奢侈税との分子が這入つてゐるものと見て可い。

次に内務大藏兩大臣の許可を受けて設けられたる八十七種の雜種税に就き、學理上より分類して見ると左の如くである。(括弧は、其行はれてゐる道府縣の數、其數少きものは道府縣の名を記す)

(1) 娛樂税の性質を帯ぶるもの——遊興税(二四)、觀覽税(二〇)、劇場税(二八)、置屋税(新潟、德島)席貸税(静岡、宮城、福井)、活動寫眞館税(群馬、富山、熊本)、後の四者は同時に營業税とも見ることが出来る。

(2) 使用税殊に奢侈税の性質を帯ぶるもの——自轉車税(四六)、自動車税(四五)、自働自轉車税(二三)、畜犬税(四三)、狩獵税(四七)、牛馬税(一七)、倉庫税(二三)、金庫税(一七)、鑛泉税(一六)、玉突税(四三)、玉突臺税(北海道、群馬、福岡)、棧税(青森、馬橋税(北海道、秋田)、瓦斯管税(群馬、愛知、岡山、福岡、大分)、旋風器税(福島、德島、鵜税(福島、佐賀)

(3) 勞賃税若くは職業税の性質を帯ぶるもの——傭人税(一六)、給仕人税(神奈川)、酌婦税(福島)、自働車運轉手税(静岡、福岡、仲仕業(二二)、運送夫業税(鳥取、岡山、和歌山)、賃駕籠税(和歌山)、船乗税(德島)、筏乗税(群馬、千葉、静岡、岡山、廣島、山口、和歌山)、易占業(高知)、活動寫眞辯士税(鳥取、屋手税(島根)、死畜取扱人税(和歌山)——此等の税の中には一見營業税

とも思はれるものがあるが主として勞働に服する者に對して課する税であるから勞賃税と看做すべきである。尤も傭人税、給仕人税、酌婦税、自働車運轉手税は、之を雇主に負擔せしむるときは使用税となるのである。

(4) 營業税の性質を帯ぶるもの、(a) 木竹に關する營利業に税するもの——流水税(一一)、立木伐採税(奈良、三重、福島、鳥取、宮崎)、竹木流下業税(三重、廣島、和歌山、高知)、筏税(京都、福井、鳥取、德島、高知)、筏綱揚税(岐阜)、段木川下税(岐阜)、

- (b) 獸畜魚鳥に關する營業税に税するもの——乳牛税(一一)、貰取牛馬税(九)、荷車前挽牛馬税(廣島、福岡、養殖税山口)、
 養場税(山口)、生洲税(長崎)、鴨網税(福岡)、(c) 機械道具に税するもの——動力機械税(群馬、栃木、靜岡、山形、徳島、大分、
 佐賀)、動力使用税(長野)、製絲機械税(青森)、製絲釜税(埼玉、山梨、袖織機械税(鹿児島)、炭釜税(宮城、福島、青森)、石
 灰甕税(高知、白根(京都、長崎)、搗碎器税(福岡)、水碓税(長崎)、潜水器税(靜岡)、船舶税(四)、被曳船税(山口)(d) 仕事場營
 業場貯藏場に税するもの——工場税(埼玉)、採石場税(廣島)、屠場税(長崎、栃木、長野、宮城、火葬場税(東京、京都、長
 崎、徳島)、麴室税(福岡)、氷室税(宮城、福島、山形、秋田、宮山)、(e) 電氣及軌道に税するもの——電柱税(三九)、軌道税(神奈
 川、栃木、愛知、福島)、電車税(群馬、高知、沖繩)、軌道車税(山梨、佐賀)、地中電線路税(群馬、徳島、(f) 其他の税——代書人税
 (四二)、視眼鏡税(福岡)、鹽種税(京都)、珊瑚樹探採税(長崎、高知、宮城)、採泥税(滋賀)、廣告税(岐阜、廣島、福岡)、蒸瓶税(富
 山、福岡、佐賀)、

是等の税は其捕握せんとする外形標準より觀て名けられたものに過ぎぬ、其外形標準は營業收益を推定するが爲めに存するものであるから、以上の税は大體營業税と見て差支ない。

- (5) 資本利子税の性質を帶ぶるもの——貸金税(群馬、栃木、宮城、盛手、青森、愛知、島根)——此税は貸金額又は利子額を標準とし
 て課する、故に收益税となる。

- (6) 家屋税の性質を帶ぶるもの——私法人建物税(四七)、建物建築税(二八)、建物賃貸税(一一)。前二者は、反面より觀て、住家
 税即ち使用税とすることが出来る。

- (7) 地租の性質を帶ぶるもの——段別税(岡山、廣島)

- (8) 所得税の性質を帶ぶるもの——特別所得税(京都、徳島、宮城)

- (9) 流通税の性質を帶ぶるもの——不動産所得税(四七)

以上論する所に依て之を觀ると、雜種税は營業税と似通つたものを多く持つてゐると共に、家

屋税地租の如きもの迄をも包容して居るから、収益税系統の半面を具へるものと云ふことが出来る、而して又同時に亦使用税殊に奢侈税并に流通税に屬すべき税を有してゐるから使用税流通税の半面を有するものとも云はねはならぬ、その何れの部分子が最も重きをなすかは、之を收入の上に徴するより外ない。今此見地に立て、雜種税の收入を種類別に見れば左の如くである。

一、使用税の性質を帶ぶるもの

(a)		計
車	税	六、四三、二一六
自轉車	税	六、四三、二一六
水	税	三、一、一、一、一
船	税	三、一、一、一、一
牛	税	五、四、一、一、一
倉庫	税	四、四、一、一、一
自働車	税	三、一、一、一、一
畜犬	税	三、一、一、一、一
狩獵	税	一、一、一、一、一
馬	税	一、一、一、一、一
計		一五、八、八、八、八

二、娛樂税の性質を帶ぶるもの

藝妓	税	三、九、七、七、七
其他の藝人	税	九、七、七、七、七
演劇	税	八、一、一、一、一
興行	税	八、一、一、一、一
觀覽	税	八、一、一、一、一
遊藝所税(人寄席税劇場税等)		一、一、一、一、一
飲食店	税	三、一、一、一、一
料理店	税	三、一、一、一、一
計		三、九、七、七、七

三、水産税其他特殊營業税の性質を帶ぶるもの

漁業	税	一、一、一、一、一
電柱	税	五、九、七、七、七
屠宰	税	四、八、八、八、八
理髮人	税	三、一、一、一、一
流木	税	三、一、一、一、一
湯屋	税	三、一、一、一、一
市場	税	三、一、一、一、一
立木伐採、筏、其他類似税		三、一、一、一、一
機械税道具税		三、一、一、一、一
計		三、一、一、一、一

四、流通税の性質を帶ぶるもの

五、家屋税の性質を帶ぶるもの

不動産取得税		四、八、八、八、八
私法人建物税		一、一、一、一、一
建物建築税		三、一、一、一、一
建物賃貸税		三、一、一、一、一
計		三、一、一、一、一
六、貸金	税	三、一、一、一、一
七、段別	税	三、一、一、一、一
八、所得	税	三、一、一、一、一
九、屠宰	税	三、一、一、一、一
計		三、一、一、一、一

府縣雜種税の總額は、三五、二八六、七九一圓である、其中で使用税は四割五分、娛樂税は一割二分、營業税は一割弱、流通税は一割一分、家屋税は六分位を占めて居る、間接消費税、資本利子税、地租、所得税の性質を帶ふる税に至つては、殆ど之を顧みる要がない程である。そうして見ると、雜種税の中軸をなすものは使用税、娛樂税である、而して娛樂税等は半面に於て營業税、職業税と見ることが出来るから、雜種税は使用税と營業税、職業税の色彩も帶びてゐるものといはねばならぬ。

第七 戸數割の本質

戸數割は前にも述べた通り、一戸を構ふる者に對して課する税である。然らば其一戸とは何をいふかといふ問題が起つて来る。此問題に就ては色々の見解があらうが、戸數割を課すべき戸といふは、少くとも戸籍上の戸を指すものでないことは確である。蓋し戸籍上の一戸に屬するものも出でゝは數箇の家計を形つくるものがあると同時に、戸籍上の戸を異にするものも一家計をなすものがあつて、戸籍上の戸は經濟生活の單位と沒交渉のものがあるからである。地方税として戸に税せんとせば、其地方に生活してゐる經濟生活の單位たる戸を捕捉せねばならぬ。従て戸は經濟生活の單位即ち世帯となつて來なければならぬ、各府縣令に依つて規定する所一には歸すまいが、戸數割は大體世帯税といつて可い。従つて戸數割の主體は、戸主若くは世帯主である。

戸數割の賦課方法は各府縣とも配賦主義に依つてゐる。即ち直接個人に賦課せないので市町村に配賦するのである。其配賦に際しては各町村の間に差等を設けないで、均一的に其戸數に按分するのが普通である。唯例外として、或は市町村に等級を附して其間に配賦する割合を異にするがあり、或は市町村の戸數と直接國稅府縣稅の額との二の標準に依つて配賦の割合を定めるのがあり或は此二方法を並用するのがある。此くして各市町村に配賦せられると、各市町村は一定の課稅標準に依て、各戸に課稅するのである。而して其課稅標準に關しては、府縣が一般的規則を示すこともあるが、全然市町村に委任せられるのが多い。そこで實際の課稅標準は種々様々になつて居つて、今日に於ては、概略四百四十二種もあるといふことである。其中で最も主なるものは七とすることが出来る。其一は見立割に依るもの、(其例は一二市區、四、六九二町村、計四、七〇四) 其二は、其戸の所得と資産と生活狀態とに依るもの (其例は四市、五三二町村計五三五)、其三はその戸の所得と納稅額とに依るもの (其例は、四六〇町村)、其四は其戸の納稅額に依るもの、(其例は四六〇町村)、其五に其戸の所得に依るもの (其例は一市四二〇町村計四二二)、其六は其戸の資産と生活狀態とに依るもの (其例は二市三八三町村計三八五)、其七は其戸の納稅額と生活狀態とに依るもの (其例は三三三町村) である。此等の標準の中で第二乃至第七を採るものは、直接に所得を通し、間接に資産や生活狀態や納稅額を通して、其戸の擔稅力を捕捉するから、戸數割は人稅の性質を帶び所得稅を補ふものとなつて來る。之に反して、第一の課稅標準たる見立割

に至つては、確固たる客觀的標準を缺くから戸數割の本質を不明瞭とする嫌がある。さう乍ら見立割をするとしても、決して各戸に同一額の税を課するのではなく、必ずや各戸に等級を立て、其等級に從てそれ相應の税を賦課することにならう。是が故に戸數割の目標は理論上各戸の擔税力に存せねばならぬ。さうなると、戸數割は見立割をしても矢張人税であつて、所得税と同じ精神より出たる税である。謂はねばならぬ。或は之を所得税の最も幼稚なる形と見ても可からう。兎に角見立てに際して據るべき客觀的の標準がないから、當局者は漫に納税者の等級を上げたり下げたりして、課税上不公平なる處置をなして憚らぬことも起て來る是れ。此税の大缺點とする所である。之を要するに戸數割は發達の極で幼稚なるものではあるが所得税の型の中に蔽まるものである、故に之を人税といふのである。

此の如く戸數割は其性質から見て人税である、從つて家屋税とは大に性質を異にするものと謂はねばならぬ。然るに我國法は、家屋税賦課の地に於ては戸數割を賦課することを得ない(府縣稅家屋稅に關する勅令本文但書)と定め、家屋税と戸數割は選擇的のものとしてゐる、戸數割と家屋税とを相類せる税と見るにあらざれば、此の如き立法は出て來ない筈である。之を立法の錯誤といはすして何といはう。

第八 結 論

以上の研究に依て、余輩は先づ、我國の地方税制度が戸數割、雜種税、地租附加税、營業税及其附加税、所得税附加税に依つて組み立てられてゐることを知つた。次に特別税たる道府縣營業税、雜種税、戸數割が如何なる税であるかを研究して、道府縣營業税は小商工業に税するを旨とし職業税の分子を加味してゐるものであり、雜種税は使用税營業税流通税等の諸税を包容する税であり、戸數割は大體に人税であつて、最も發達せざる所得税の形を具へてゐるものであることを知つた。是に至つて、余輩は我地方税制度の本質を明にすることが出来るのである。即ち我地方税制度は人税と物税とを經とし緯として織り、使用税流通税を以て彩つてゐるものと謂ふべきである。

茲に人税といふは、所得税附加税と戸數割を指すのであり、物税といふは、地租附加税と營業税及附加税等の收益税を指すのである。而して地方税全體の收入より見れば戸數割は其四割七分、地租附加税は一割九分弱、雜種税は一割、營業税及其附加税と所得税附加税は各八分を占むるのであるから茲にいふ人税は五割五分、物税は約三割（雜種税の一部を加へ）を占めてゐることとなるのである。是に於て我地方税は人税を中軸とし物税を羽翼とするものであると謂はねばならぬ。

所で、其地方税の中軸に居る戸數割は租税として尙發達の幼稚なるものである、物税の兩骨子たる地租と營業税は、或は其附加税の制限率を超へ、或は之に肉薄せんとしつゝあつて、行き詰りの状態を示してゐる。是に於て地方税制度は何とか整理せられねばならぬのである。其如何に整理すべきかは筆を改めて次號に論じやうと思ふ。